Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31788 du rôle
Inscrit le 10 décembre 2012

Audience publique 11 décembre 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre des bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31788 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 10 décembre 2012 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant actuellement à L-…, tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 8 juin 2011, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009, émis le 8 juin 2011 et du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 14 mars 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 avril 2013 par Maître Alain Steichen au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 mai 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins déférés ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Cécile Jager, en remplacement de Maître Alain Steichen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 octobre 2013 ;

Vu la constitution de nouvel avocat à la Cour déposé le 29 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Thomas Stackler.

Le 28 mai 2010, Monsieur ... déposa la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 à l'administration des Contributions directes.

Le 15 novembre 2010, le bureau d'imposition Luxembourg … de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », invita Monsieur ... de

déposer la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009 pour le 15 décembre 2010 au plus tard sous peine d'une astreinte de 500 euros.

Par décision du 22 décembre 2010, le bureau d'imposition fixa à l'encontre de Monsieur ... une astreinte d'un montant de 500 euros et l'invita à déposer la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009 pour le 17 janvier 2011 au plus tard.

Le 31 décembre 2010, Monsieur ... déposa la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009 à l'administration des Contributions directes.

Le 3 janvier 2011, le bureau d'imposition s'adressa à Monsieur ... au sujet de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009 afin de solliciter, en application des §§ 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », la production de « *Toutes les pièces en relation avec la déclaration d'impôt de l'année 2009 (certificats du revenu perçu, pièces concernant la rente alimentaire versée en faveur de l'ex-conjoint et de la fille ...)* » pour le 21 janvier 2011 au plus tard.

Par courrier non daté, entré, selon le tampon y apposé, le 6 janvier 2011 à l'administration des Contributions directes, Monsieur ... indiqua transmettre en annexe des justificatifs des versements effectués au profit de son épouse au titre du jugement de divorce de novembre 2008, en l'occurrence … euros par mois, et … euros par mois au titre des frais de scolarité de sa fille ..., tout en expliquant que ces sommes auraient été débités de ses comptes courants d'associés soit de la maison mère de la société ... soit de la succursale française de cette dernière.

Le 6 janvier 2011, le bureau d'imposition s'adressa à Monsieur ... au sujet des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 précitées afin de solliciter, en application des §§ 170 et 205 AO, la production du « *détail concernant le revenu déclaré pour l'année 2009, (pièces à l'appui)* », « *Une copie du contrat de bail de son habitation à la rue ...*» ainsi qu' « *Une copie des bulletins d'imposition français pour les année 2008 et 2009* », pour le 28 janvier 2011 au plus tard.

Par un courrier de son mandataire du 21 janvier 2011, Monsieur ... remit au bureau d'imposition une attestation de son ex-épouse du 7 janvier 2011 par laquelle celle-ci déclara qu'il lui verserait une pension alimentaire de … euros par mois ainsi qu'une attestation, datée au 5 novembre 2003, selon laquelle Monsieur ... habiterait à l'appartement sis à … à titre gracieux. Monsieur ... a fait en outre soutenir qu'il « *ne touche aucun revenu français* ».

En date du 28 janvier 2011, le bureau d'imposition fit savoir à Monsieur ... que l'appartement dans lequel il déclare demeurer à titre gratuit fut vendu par le signataire de l'attestation au cours de l'année 2006 et l'invita à s'expliquer à ce sujet et d'indiquer son adresse réelle. Par ailleurs, le bureau l'invita à s'expliquer sur la déduction d'un montant de … euros à titre de cotisations sociales dont une partie aurait été payé par la société ... et de fournir les documents y relatifs.

Par courrier du 16 février 2011, le mandataire de Monsieur ... transmit au bureau d'imposition le contrat de bail de celui-ci concernant la location d'un appartement sis à … et avança des explications au sujet d'une provision comptabilisé par la société ... au titre d'une partie des cotisations sociales, tout en confirmant que Monsieur ... n'aurait pas de revenus en France ce qui ressortirait des copies des impositions françaises jointes en annexe à ce courrier.

Par un courrier du 22 février 2011, Monsieur ... fut invité à se présenter le 9 mars 2011 au bureau d'imposition aux fins d'éclaircir certains points de ses déclarations.

Le 10 mai 2011, Monsieur ... fit transmettre au bureau d'imposition, au sujet de sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2009, le détail de son compte associé ainsi que les copies d'extraits de son compte bancaire privé reprenant les mouvements financiers vers la sécurité sociale.

Le 8 juin 2011, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 avec les menions suivantes sous les explications des points pour lesquels les bulletins diffèrent de la déclaration d'impôt : « *CAPITAUX MOBILIERS ET LOCATION : PRISE EN COMPTE DES REVENUS DECLARES EN FRANCE ET CALCULES SUR 12 MOIS. UNE DEDUCTION DE LA RENTE ALIMENTAIRE N'A PAS EU LIEU, ETANT DONNE QUE LES VIREMETNS ONT ETE FAIT PAR LE COMPTE DE LA SOCIETE ET QU'IL N'EXISTE AUCUNE PREUVE QUE CES PAIEMENTS ONT ETE CONSIDERES SUR LE COMPTE ASSICIE.* » pour l'année d'imposition 2008 et « *A DEFAUT D'UNE ATTESTATION FRANCAISE (DEMANDEE LE 06.01.2011 PAR COURRIER AINSI QUE LORS DE L'ENTREVUE AVEC LE COMPTABLE EN DATE DU 26.04.2011) LE REVENU A ETE TAXE* » pour l'année d'imposition 2009.

En date du 8 août 2011, Monsieur ... introduisit deux réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009.

Le 27 décembre 2011, Monsieur ... déposa la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2010 à l'administration des Contributions directes.

Le même jour, le bureau d'imposition, en applications des §§ 170 et 205 AO, invita Monsieur ... de fournir « *Toutes les pièces à l'appui concernant votre déclaration d'impôt de l'année 2010 (recettes et dépenses en relation avec votre profession libérale, pièces attestant le versement de la pension alimentaire en faveur de votre ex-épouse et de votre enfant* » ainsi qu' « *Une copie du bulletin d'imposition français de l'année 2010 ou, le cas échéant, une attestation établie par l'administration fiscale française que vous n'êtes pas imposable en France.* »

Par courrier de son mandataire du 14 février 2012, Monsieur ... déclara verser en annexe dudit courrier « *un récapitulatif des recettes et dépenses en relation avec l'exercice de* [sa] *profession libérale* […] *ainsi que les pièces attestant du versement de la pension alimentaire en faveur de son ex-épouse et de son enfant* » ainsi qu' « *une attestation établie par l'Administration fiscale française (Direction des résidents à l'étranger et des services généraux) en vertu de laquelle* [il] *n'est pas imposable en France.* »

Le 15 février 2012, le bureau d'imposition informa Monsieur ... qu'il entendait s'écarter de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2010 sur les points suivants : « *Bénéfice provenant d'une profession libérale : bénéfice imposable ... euros. Les pièces relatives aux recettes font défaut, les dépenses ont été payées par la société (suivant pièces envoyées). Dépenses spéciales : déduction du forfait de ... euros. Les dépenses déclarées de ... euros comme rente alimentaire en faveur de l'ex-épouse ne sont pas déductibles, puisque le jugement de divorce ne mentionne pas de rente alimentaire personnelle pour Madame .... Charges extraordinaires : la rente en faveur de la fille ... ... n'est pas déduite. En 2008 et*

2009, cette rente a été payée partiellement par le compte de la société, la preuve que vous la payer de votre compte bancaire n'a pas été fournie », tout en l'invitant, en vertu du § 205, paragraphe (3) AO, de présenter ses observations pour le 9 mars 2012 au plus tard.

Le 7 mars 2012, le mandataire de Monsieur ... adressa au bureau d'imposition un courrier dans lequel il présenta des objections à l'imposition projetée.

Le 14 mars 2012, le bureau émit le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 avec les menions suivantes sous les explications des points pour lesquels le bulletin diffère de la déclaration d'impôt, d'un côté, en ce qui concerne le bénéfice d'une profession libérale :

« *FORFAIT FRAIS ACCORDE :* - ... », et,de l'autre côté , en ce qui concerne les revenus de capitaux :

« *DIVIDENDES BRUTES IMPOSEES (NET= ...) :* ...
EXEMPTION DE 50% SUR DIVIDENDES DEDUITE : - ...
FORFAIT FRAIS D'OBTENTION ET TRANCHE EXEMPTE DEDUITE - ...
L'IMPOSITION TIENT COMPTE DES REDRESSEMENTS COMMUNIQUES PAR NOTRE COURRIER DU 15.02.2012 EN VERTU DU PARAGRAPHE 205(3) DE LA LOI GENERALE DES IMPOTS (AO). »

Le 5 avril 2012, le mandataire de Monsieur ... introduisit une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010.

Le directeur n'ayant pas répondu à ses réclamations, Monsieur ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 décembre 2012, inscrite sous le numéro 31788 du rôle, a fait introduire un recours en réformation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010, émis le 8 juin 2011, respectivement le 14 mars 2012.

Il résulte d'une analyse combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre les bulletins précités en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre ces bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation qui est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 différerait de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 en ce que l'administration des Contributions directes aurait pris en compte des revenus pour un montant net de … euros correspondant à des revenus de capitaux mobiliers et à des revenus provenant de la location de biens tel que déclarés en France et calculés sur douze mois. Le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 auraient pris en compte un montant net de … euros sans cependant justifier l'origine des revenus et en indiquant uniquement que le redressement découlerait du défaut de production des bulletins d'imposition ou de non-imposition en France pour les années 2008 et 2009. Le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 diffèrerait de sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2010 sur plusieurs points, le point litigieux étant celui de la prise en compte de revenus de capitaux mobiliers français pour un montant net de … euros qui aurait été justifiée par référence au courrier du 15 février 2012 dans lequel le bureau d'imposition aurait décrit les redressements projetés.

En droit, le demandeur fait valoir à titre principal, d'un côté, qu'en vertu de l'article 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », seuls les revenus réalisés pendant l'année d'imposition pourraient entrer en ligne de compte. Or, en l'espèce, le bureau d'imposition n'aurait justifié ni l'existence, ni la réalisation, ni la date présumée de perception de ces revenus. Par ailleurs, les courriers lui adressés par le bureau d'imposition conformément au §§ 170 et 205 AO ne se seraient pas référés à ces revenus potentiels, ni quant à leur montant ni quant à leur origine et le bureau d'imposition n'aurait demandé aucune explication particulière à ce sujet.

Le demandeur précise qu'il aurait en outre fait état du fait que l'administration fiscale française aurait souhaité imposer les revenus de capitaux mobiliers en France ou au Luxembourg, cependant cette imposition n'aurait pas encore été définitive au moment de l'émission des bulletins déférés. En effet, dans le cadre d'une procédure rectificative contradictoire en France, il aurait décidé de poursuivre le dialogue avec les autorités fiscales françaises et au jour de l'émission des bulletins litigieux, celles-ci n'auraient pas encore émis de rôle ou d'avis de mise en recouvrement qui aurait donné un caractère définitif à la procédure de rectification. Dans ces conditions ces revenus devraient être considérés comme non encore réalisés, de sorte que ce serait à tort que le bureau d'imposition les aurait pris en compte. Ce serait encore de manière erronée que le bureau d'imposition aurait intégré un revenu net exonéré provenant de la location de biens pour un montant de … euros dans le calcul de la base fictive et du taux global d'imposition suivant l'article 134, paragraphe (1) LIR.

D'autre part, et toujours à titre principal, le demandeur invoque l'obligation de coopération existante entre l'administration fiscale et le contribuable et estime à ce titre que le bureau d'imposition aurait violé le § 205 AO dans la mesure où il n'aurait, dans les différents courriers lui adressés préalablement, pas fait spécifiquement référence à l'intégration de revenus de capitaux mobiliers à sa base taxable et n'aurait pas non plus relevé les éléments prouvant l'existence de ces revenus. Il en serait de même des bulletins d'impôt des années 2008 et 2009 qui préciseraient certes qu'ils diffèrent de ses déclarations fiscales sans cependant établir l'existence de ces revenus.

En ce qui concerne plus particulièrement le redressement de l'année 2009, le bureau d'imposition se serait contenté de relever l'absence de production des déclarations d'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 en France et aurait réclamé la déclaration d'impôt sur le revenu français de l'année 2008 ce qui ne serait pas admissible eu égard au principe de l'annualité de l'impôt. Par ailleurs, s'il était exact que des revenus de capitaux mobiliers auraient été effectivement perçus par son foyer fiscal en 2008, ils proviendraient de titres détenus par son ex-épouse en propriété exclusive, de sorte qu'à partir du jugement de divorce du 27 novembre 2008, il n'en aurait plus bénéficié. Il conteste encore que les revenus de capitaux déclarés en France correspondraient à l'année 2008 entière, de sorte que le montant additionnel retenu par le bureau d'imposition de … euros serait surfait.

En ce qui concerne le redressement de l'année 2010, le bureau d'imposition aurait uniquement fait référence à son courrier du 15 février 2012 qui serait cependant muet quant à un éventuel redressement de revenus provenant de capitaux mobiliers.

Le demandeur en conclut que le bureau d'imposition aurait ainsi violé les dispositions du § 205 AO qui l'obligeraient à communiquer à l'administré les points sur lesquels il entendrait diverger et qui augmentent la charge fiscale. Le demandeur relève par ailleurs qu'il

aurait été de bonne foi tout au long de la procédure en produisant les pièces demandées et en se rendant aux rendez-vous fixés par le bureau d'imposition pour fournir des éclaircissements sur ses déclarations fiscales.

Tous ces éléments démontreraient que le bureau d'imposition se serait contenté de procéder à la taxation de revenus de capitaux mobiliers dont il soupçonnerait l'existence sans en rapporter la preuve alors que la charge de la preuve lui incomberait en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Par ailleurs, le demandeur estime qu'au lieu de se limiter à lui demander des informations supplémentaires, le bureau d'imposition aurait pu engager la procédure d'échange de renseignement en matière fiscale prévu par la Convention tendant à éviter les doubles impositions et établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France le 1er avril 1958, désignées ci-après par « la Convention », pour palier à l'absence de renseignements de sa part.

Finalement, il donne à considérer qu'exiger de sa part la preuve que ses revenus effectifs ne seraient pas supérieurs à ceux déclarés, reviendrait à lui imposer une preuve négative ce qui ne serait pas admissible en droit fiscal.

Le délégué du gouvernement reproche au demandeur un défaut de collaboration dans la mesure où, malgré le fait qu'il aurait été invité à plusieurs reprises à fournir des explications et des documents, les explications et documents fournis auraient été généralement incomplets et incohérents. Par voie de conséquence, les revenus auraient dus être taxés. Par ailleurs, dans ces circonstances, on ne saurait conclure à une violation du § 205, paragraphe (3) AO.

L'examen de la légalité externe d'un acte devant précéder celui de sa légalité interne, il y a lieu d'examiner d'abord le moyen tiré du non-respect du § 205, paragraphe (3) AO que le demandeur a soulevé dans sa requête introductive.

Aux termes du § 205 AO « *(1) Das Finanzamt hat die Steuererklärung (§ 166) zu prüfen. Soweit nötig, hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.*

(2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. »

Ces dispositions mettent en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le § 205 AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204, alinéa 1er AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, par ailleurs, dans le cadre de son propre devoir de collaboration, tel que défini au paragraphe 171 AO, les informations lui réclamées le cas échéant en vue d'établir les bases d'imposition.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition.

En l'espèce, il est indéniable, tel qu'il ressort des échanges de courriers cités ci-avant, que, d'un côté, le bureau d'imposition est entré en contact avec le demandeur, respectivement avec ses mandataires, à de maintes reprises afin de clarifier sa situation fiscale, et, de l'autre côté, que le demandeur lui-même n'a pas collaboré loyalement avec le bureau d'imposition.

En effet, le bureau d'imposition a invité le demandeur de verser les documents qui manquaient par rapport à ces déclarations d'impôt, s'est entretenu avec son comptable et a même invité le demandeur à se présenter en personne afin de pouvoir discuter des points qui paraissaient encore peu clair. Cependant, du côté du demandeur, le tribunal se doit de constater qu'il a non seulement fourni les informations et les documents au compte-gouttes et qu'il a essayé d'induire le bureau d'imposition en erreur, notamment en indiquant un domicile erroné et en annonçant des pièces qu'il n'a finalement pas versées, mais il ressort encore d'une note au dossier qu'il a ignoré le rendez-vous que le bureau d'imposition avait fixé pour une entrevue personnelle, et cela contrairement à ce qu'il est allégué dans le cadre de la requête introductive d'instance, a savoir qu'il se serait présenté à tous les rendez-vous fixés.

Dans ces conditions, le tribunal est amené à conclure que le bureau d'imposition est exempt de critiques quand à la façon de procéder eu égard aux obligations qui lui incombent aux termes du § 205, paragraphes (1) et (2) AO.

Cependant, aux termes du § 205, paragraphe (3) AO le bureau d'imposition a l'obligation, une fois qu'il juge que l'instruction est clôturée et qu'il est sur le point d'émettre les bulletins différant de la déclaration d'impôt de manière significative, de communiquer, avec la précision requise, au contribuable les points qui diffèrent de sa déclaration d'impôt.

S'il est exact que le bureau d'imposition a informé le demandeur au préalable, en ce qui concerne les années 2008 à 2010 qu'il entend s'écarter de la déclaration sur les points relevés ci-avant, tel n'a cependant pas le cas en ce qui concerne les revenus de capitaux mobiliers et les revenus provenant de la location de biens.

Force est au tribunal de conclure qu'en l'espèce, le bureau d'imposition a omis de s'exécuter de l'obligation lui incombant en vertu du § 205 (3) par rapport à ces revenus. En effet, aucune pièce du dossier ne permet de conclure que préalablement à l'émission des bulletins litigieux, le bureau d'imposition ait informé le demandeur qu'il entendait inclure dans la base d'imposition les revenus des capitaux mobiliers tels que retenus dans les bulletins visant les années 2008, 2009 et 2010.

A cet égard, il convient de préciser que la circonstance que le bureau d'imposition a à différentes reprises demandé des explications et justifications quant aux revenus déclarés en France, ces demandes sont à voir par rapport aux obligations du bureau d'imposition prévues aux paragraphe (1) et (2) du § 205 AO, mais ces demandes ne permettent pas de retenir que le bureau d'imposition ait rempli les obligations découlant du § 205, paragraphe (3) AO, à défaut d'information claire que le bureau entend, par rapport à certaines catégories de revenus, à savoir en l'occurrence les revenus de capitaux mobiliers touchés en France et les revenus provenant de la location de biens, s'écarter de la déclaration introduite par le contribuable. S'il est encore indéniable, tel que cela a été retenu ci-avant, que plus précisément par rapport aux revenus déclarés en France, le demandeur a fourni des informations pour le moins évasives, dénotant ainsi un défaut de collaboration, le fait est que le bureau d'imposition en ne l'informant pas précisément sur le point exact par rapport auquel il entend s'écarter de la déclaration, à savoir la prise en compte de revenus de capitaux mobiliers et de revenus provenant de la location de biens, a, indépendamment du caractère pertinent et fondé des explications fournies, mis le demandeur dans l'impossibilité de prendre position en soumettant au bureau d'imposition les explications qu'il a actuellement avancé à l'appui du présent recours.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que, dans le cadre du recours en réformation, les bulletins d'impositions des années 2008, 2009 et 2010 encourent l'annulation.

Le demandeur formule encore une demande en allocation d'une indemnité de procédure de 150.000 euros qui est cependant à rejeter compte tenu du fait qu'il ne spécifie pas en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge une partie des sommes exposées et non comprises dans les dépens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

dans le cadre du recours en réformation, annule les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010 et renvoie le dossier à l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attachée de justice,

et lu à l'audience publique du 11 décembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri | s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 11.12.2013
Le Greffier du Tribunal administratif